

## **1 INLEIDING**

Familiebedrijven vormen de ruggengraat van onze economie.<sup>1</sup> Meer dan de helft van de Nederlandse bedrijven zijn zogenoemde "familieondernemingen". Samen zijn zij goed voor circa 40% van de werkgelegenheid.<sup>2</sup> Als gevolg van de vergrijzing, wordt een toename van bedrijfsoverdrachten aan de volgende generatie ondernemers verwacht.<sup>3</sup> Wanneer een dergelijke overdracht plaatsvindt door middel van een schenking bij leven van de ondernemer, dan wel krachtens erfrecht bij zijn overlijden, is in beginsel schenkings- of successierecht (schenk- en erfbelasting) verschuldigd. Algemeen wordt aangenomen dat de heffing van schenkings- en successierecht een bedreiging vormt voor de onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid.<sup>4</sup> Om deze reden bestaan in zowel België, Duitsland als Nederland bedrijfsopvolgingsregelingen voor het schenkings- en successierecht, die een gehele dan wel gedeeltelijke vrijstelling voor kwalificerend ondernemingsvermogen inhouden.

Op verzoek van de redactie beschrijven wij in deze bijdrage op hoofdlijnen de huidige bedrijfsopvolgingsregelingen in België en Duitsland. Vervolgens wordt kort aandacht besteed aan de Nederlandse regeling zoals deze is voorgesteld in het wetsvoorstel ter wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten, welk voorstel op 20 april jongstleden is gepubliceerd.<sup>5</sup> De bijdrage wordt afgesloten met enkele concluderende opmerkingen en aanbevelingen. Volledigheidshalve merken wij op dat wij ons in deze bijdrage beperken tot de schenkings- en successierechtelijke regelingen in voornoemde landen. Eventuele inkomstenbelastingaspecten blijven buiten beschouwing.

## **2 BELGIË <sup>6</sup>**

### **2.1 Algemeen**

Sinds het eerste Vlaamse decreet van 20 december 1996, hebben verschillende wetswijzigingen geresulteerd in afzonderlijke successierechtelijke tarieven, vrijstellingen en daarmee samenhangende bedrijfsopvolgingsregelingen in het Vlaamse, Waalse en

---

\* Hoogleraar Successiewet en estate planning aan de Universiteit Leiden, bijzonder hoogleraar estate planning aan de Universiteit Utrecht en partner/aandeelhouder van Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Rotterdam.

\*\* Docente Successiewet en estate planning aan de Universiteit van Leiden en estate planner bij Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Rotterdam.

<sup>1</sup> D. Drake, *Transitioning the Family Business*, Washington Law Review, Vol. 83, 2008, p.123.

<sup>2</sup> VNO NCW Position Paper, bedrijfsopvolgingsregeling successie- en schenkingsrecht, pag. 1. Via: [www.vnoncw.nl](http://www.vnoncw.nl) d.d. 1 mei 2009.

<sup>3</sup> Amerikaans onderzoek wijst uit dat circa 60% van de aandeelhouders van familieondernemingen 55 jaar of ouder is, 30% is zelfs ouder dan 65 jaar. D. Drake, t.a.p., p.126.

<sup>4</sup> Helaas hebben wij geen (Nederlandse) cijfers kunnen vinden die de stelling dat sprake zou zijn van een daadwerkelijke "bedreiging" kunnen onderbouwen. Uit onderzoek dat in de Verenigde Staten is uitgevoerd naar de overdracht van ondernemingen, lijkt echter geconcludeerd te kunnen worden dat van een acute bedreiging geen sprake is nu slechts 1,6% van alle kleine ondernemingen overgaat krachtens erfrecht. Vgl. R.W. Fairlie en A. Robb, *Families, Human Capital, and Small Business: Evidence from the characteristics of business owners survey*, Industrial and Labor Relations Review, Vol. 60, No. 2, January 2007.

<sup>5</sup> Voorstel van wet tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956). [www.minfin.nl](http://www.minfin.nl) d.d. 20 april 2009.

<sup>6</sup> Wij danken de heer R. Deblauwe werkzaam bij Tiberghien Brussel voor zijn waardevolle opmerkingen en suggesties.

Brusselse Gewest.<sup>7</sup> Van “de” Belgische bedrijfsopvolgingsregeling kan dan ook niet gesproken worden. In deze bijdrage beperken wij ons tot de toepasselijke regelingen in het Vlaamse Gewest. De praktijk leert namelijk dat Nederlanders en hun adviseurs het meest regelmatig met (de regelgeving van) dit Gewest geconfronteerd worden. Waar wij dit zinvol achten, zal in het voetnotenapparaat een korte toelichting worden gegeven op de afwijkende regelingen in het Waalse en het Brusselse Gewest.<sup>8</sup>

## 2.2 De Vlaamse regeling

### 2.2.1 Doelstellingen

Naast de reeds genoemde doelstelling de continuïteit van familieondernemingen te bevorderen, te waarborgen en mede daardoor een duurzame tewerkstelling tot stand te brengen, is door de Vlaamse Regering expliciet gewezen op twee aanvullende doelstellingen van de Vlaamse bedrijfsopvolgingsregelingen. Het betreft enerzijds het ertoe aanzetten van aandeelhouders van vennootschappen de aandelen in de officiële sfeer te brengen en te houden. Anderzijds dienen de regelingen het opzetten van fiscale constructies die erop gericht zijn successierechten te ontwijken, te ontmoedigen.<sup>9</sup> Wordt voldaan aan de hierna te bespreken voorwaarden, dan wordt ten aanzien van de nettowaarde van het kwalificerende ondernemingsvermogen<sup>10</sup> het nultarief toegepast.<sup>11 12</sup>

### 2.2.2 Kwalificerend ondernemingsvermogen

Het nultarief kan van toepassing zijn op kwalificerende familiale ondernemingen en vennootschappen.<sup>13</sup> Onder *familiale onderneming* wordt krachtens art. 60bis, paragraaf 2 Wetboek der Successierechten (Vlaams Gewest) (hierna: W. Succ.) verstaan: een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep dat door de erflater en/of zijn echtgenoot (al dan niet samen met anderen) persoonlijk wordt geëxploiteerd of uitgeoefend. De persoonlijke exploitatie betreft de daadwerkelijke uitoefening van de leiding van het bedrijf door de erflater en/of zijn echtgenoot. Deze voorwaarde wordt niet gesteld voor familiale vennootschappen. *Familiale vennootschappen* zijn vennootschappen die hun zetel van werkelijke leiding in een van de lidstaten van de Europese Unie<sup>14</sup> hebben en die

<sup>7</sup> F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, *Internationale aspecten van schenkings- en successierecht*, Kluwer, Deventer, 2005, tweede druk, p. 201.

<sup>8</sup> Voor een uitvoerige uiteenzetting van de regelingen in de betreffende Gewesten verwijzen wij naar J. Decuyper en J. Ruysseveldt, *Successierechten 2008/2009*, Kluwer. Voor een bespreking op hoofdlijnen verwijzen wij naar F. Sonneveldt en J.C.L. Zuiderwijk, t.a.p., p. 199 en verder.

<sup>9</sup> J. Decuyper en J. Ruysseveldt, t.a.p., p. 870.

<sup>10</sup> Het gaat volgens art. 60bis, paragraaf 1 en paragraaf 9, W. Succ. om de waarde van beroepsmatig geïnvesteerde activa (in geval van een eenmanszaak) en (certificaten van) aandelen of vorderingen (in geval van een vennootschap) verminderd met de schulden, behoudens schulden die specifiek zijn aangegaan om andere goederen te verwerven of te behouden. Vgl. J. Decuyper en J. Ruysseveldt, t.a.p., p. 902.

<sup>11</sup> Artikel 10 van het Vlaamse Decreet van 18 mei 1999 (Belgisch Staatsblad 30 september 1999, E.E./L17/60bis) resulteerde in een verlaging van het oorspronkelijke tarief van 3% tot 0% met ingang van 10 oktober 1999.

<sup>12</sup> In het Waalse Gewest wordt het toepasselijke tarief verlaagd naar 0% of 3%. Voor de verlaging naar 0% worden aanvullende voorwaarden gesteld. Het Brussels Gewest kent een verlaging van het successierecht naar 3%.

<sup>13</sup> In het Waalse en Brusselse Gewest kan het verlaagde tarief van toepassing zijn op ondernemingsvermogen of aandelen in een vennootschap waarin een onderneming wordt gedreven. In het Waalse Gewest wordt onder ondernemingsvermogen verstaan: vermogen waarmee een industriële handels-, ambachts-, landbouw- of bosbouwonderneming, een vrij beroep of ambt wordt gedreven. In het Brusselse Gewest wordt deze opsomming aangevuld met een vrij beroep, ambt of post.

<sup>14</sup> Volgens de fiscale administratie moet “Europese Unie” in dit kader worden uitgelegd als “Europese Economische Ruimte”. De vennootschap kan derhalve gevestigd zijn in een Europese Lidstaat of in IJsland, Liechtenstein of Noorwegen. J. Decuyper en J. Ruysseveldt, t.a.p., p. 876.

voldoen aan de voorwaarden inzake participatie, (historische) tewerkstelling en bepaalde vormvoorwaarden.<sup>15</sup> Vennootschappen die (certificaten van) aandelen respectievelijk kwalificerende vorderingen houden van dochtervennootschappen die op hun beurt aan voornoemde drie voorwaarden voldoen, kwalificeren eveneens als familiale vennootschappen.<sup>16</sup> De drie voorwaarden werken wij hieronder nader uit.

Om als familiale onderneming of vennootschap te kwalificeren, dient allereerst voldaan te worden aan de zogenoemde *participatievoorwaarde* of 50%-norm. Vereist is dat de erflater en/of zijn echtgenoot eventueel samen met enkele bloed- en aanverwanten<sup>17</sup> gedurende drie jaren voorafgaand aan zijn overlijden de meerderheid van het bedrijf in bezit heeft gehad. Voor de berekening van genoemde 50% bestaan bijzondere regelingen in geval van fusie, splitsing en inbreng van aandelen.<sup>18</sup> Kort gezegd komen deze regels erop neer dat wanneer de uiteindelijke gerechtigdheid van de erflater en/of zijn echtgenote niet is gewijzigd, het nultarief toepassing kan blijven vinden. Inbreng van de aandelen van een exploitatievennootschap door de erflater in een holdingvennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is, is daarmee geen probleem, zelfs niet als die inbreng binnen drie jaar voor het overlijden heeft plaatsgevonden. Overigens bestaat één uitzondering op de 50%-norm, namelijk voor zover het aandelen in vennootschappen met een sociaal oogmerk betreft.<sup>19</sup>

Verder moet voldaan worden aan de zogenoemde historische *tewerkstellingsvoorwaarde*. Vanaf 1 november 2007<sup>20</sup> heeft deze voorwaarde een ingrijpende verandering ondergaan. Voor genoemde datum was het nultarief slechts van toepassing indien de familiale onderneming of vennootschap in de drie jaren<sup>21</sup> voorafgaand aan het overlijden ten minste vijf (voltijd) werknemers in het Vlaamse Gewest tewerkgesteld had. Bovendien moest dit aantal werknemers de eerste vijf jaar<sup>22</sup> na het overlijden behouden blijven. De erfgenamen van een in België (Vlaams Gewest) woonachtige Nederlandse erflater die onder meer een in Nederland gevestigde vennootschap naliet, stelden dat deze voorwaarde onverenigbaar was met het Europese recht. Immers, er werd in hun situatie aan alle voorwaarden voldaan ware het niet dat de werknemers van de betreffende vennootschap in Limburg (NL) werkten en niet in Vlaanderen (BE). Het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ EG)<sup>23</sup> stelde de erfgenamen in het gelijk.<sup>24</sup> Als gevolg van deze uitspraak werd de tewerkstellingsvoorwaarde als volgt gewijzigd. Om in aanmerking te komen voor het nultarief moet de onderneming of de vennootschap in de drie jaren voorafgaand aan het overlijden ten minste EUR 500.000 aan loonlasten hebben uitbetaald aan werknemers die in de Europese Economische Ruimte tewerkgesteld zijn.<sup>25</sup> Hiermee lijkt de historische tewerkstellings- of loonlastenvoorwaarde strenger te zijn geworden. Immers, een totale loonsom van EUR 500.000 zal doorgaans meer dan vijf werknemers betreffen.<sup>26</sup> Indien in de drie jaren voorafgaand aan het overlijden

<sup>15</sup> Art. 60bis, paragraaf 3, W. Succ.

<sup>16</sup> Anders dan in het Waals en Brussels Gewest het geval is, kunnen de aandelen van holdingvennootschappen in het Vlaamse Gewest voor het verlaagde tarief in aanmerking komen.

<sup>17</sup> Het gaat om ascendenten of descendenten en hun echtgenoten, of zijverwanten van de overledene tot en met de tweede graad en hun echtgenoten of kinderen van vooroverleden broers en zusters van de overledene.

<sup>18</sup> Art. 60bis, paragraaf 1, W. Succ.

<sup>19</sup> Art. 60bis, paragraaf 1, W. Succ.

<sup>20</sup> Belgisch Staatsblad 31 december 2007, met ingang van 1 november 2007.

<sup>21</sup> Voor de berekening wordt rekening gehouden met twaalf kalenderkwartalen.

<sup>22</sup> Voor de berekening wordt rekening gehouden met twintig kalenderkwartalen.

<sup>23</sup> HvJ EG 25 oktober 2007, C-464/05 (Geurts Vogten).

<sup>24</sup> De tewerkstellingsvoorwaarde werd strijdig geacht met art. 43 EG (vrijheid van vestiging).

<sup>25</sup> Art. 60bis, paragraaf 5, W. Succ.

<sup>26</sup> De reden om te kiezen voor een minimum bedrag aan loonlasten en niet voor een aantal werknemers is gelegen in het feit dat destijds werd geconstateerd dat het verwijzen naar werknemers problemen zou kunnen opleveren bij de bepaling van wat een werknemer is. Dat zou immers een vraag van Europees recht betreffen. Vgl. Ontwerp van Decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008, Amendementen, zitting 2007/2008, 4 december 2007.

slechts gedeeltelijk aan de tewerkstellingsvoorwaarde wordt voldaan, wordt een proportionele vermindering toegestaan. Ook indien in de vijf jaren na het overlijden niet meer voldaan wordt aan de voorwaarden, is er een proportionele terugname van de vrijstelling.<sup>27</sup>

Verder moet de familiale onderneming of vennootschap ook in de drie jaren vóór het overlijden de *jaarrekening* hebben opgesteld conform het bepaalde in het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976,<sup>28</sup> dan wel, indien de maatschappelijke zetel buiten het Vlaamse Gewest ligt, conform de regelgeving van de plaats waar die zetel is gelegen.

In paragraaf 6 van art. 60bis W. Succ. is een antimisbruikbepaling opgenomen om te voorkomen dat vlak voor het overlijden bepaalde vermogensbestanddelen in de familiale onderneming of vennootschap worden ondergebracht, teneinde op een relatief eenvoudige wijze te kunnen profiteren van het nultarief. Dergelijke investeringen die in de laatste drie jaren voorafgaand aan het overlijden zijn gedaan, worden uitgezonderd van het nultarief, tenzij kan worden aangetoond dat ze voorzien in rechtmatige financiële of economische behoeften van de vennootschap.

Ten slotte worden nog enkele vormvoorwaarden gesteld aan de aangifte en de bijbehorende bijlagen. Bijvoorbeeld dat bij de aangifte een door de Vlaamse Gemeenschap uitgereikt attest bijgevoegd moet worden waaruit blijkt dat wordt voldaan aan de participatievoorwaarde en de historische tewerkstellings- of loonlastenvoorwaarde.<sup>29</sup>

### 2.2.3 Voorwaarden voor behoud van de tariefverlaging

Het verlaagde successierecht kan door iedere verkrijger genoten worden; er wordt met andere woorden geen verwantschapseis gesteld.<sup>30</sup> Wel is vereist dat de onderneming gedurende een periode van vijf jaren wordt voortgezet. De voortzettingseis valt uiteen in verschillende elementen die hierna worden besproken. Bij het niet langer voldoen aan het voortzettingsvereiste wordt het successierecht – met rente – alsnog verschuldigd.

Allereerst dient de werkgelegenheid behouden te blijven. De vrijstelling wordt slechts behouden indien de onderneming in de vijf jaren na het overlijden een bedrag van ten minste 5/3<sup>de</sup> (ofwel 166%) van de oorspronkelijke loonlasten heeft uitbetaald. Dit percentage komt logisch voor nu de voortzettingsperiode vijf jaar is en voor de oorspronkelijke loonlasten een referentieperiode wordt gehanteerd van drie jaren te rekenen voorafgaande aan het overlijden. Genoemde bedragen worden geïndexeerd.

Verder zullen in praktijk de ondernemingsactiviteiten vijf jaren moeten worden voortgezet. Opvalt dat voor de eenmanszaak de activiteit mag wijzigen, zolang de onderneming maar actief blijft. Een handelsactiviteit mag bijvoorbeeld door een landbouwactiviteit worden vervangen.<sup>31</sup> Een voorwaarde van persoonlijke voortzetting ontbreekt. Dat betekent dat de verkrijger van een familiale onderneming of vennootschap, die onderneming of de aandelen mag vervreemden zonder dat dit de tariefverlaging voor hem in gevaar brengt. Wel dient hij er voor te zorgen dat de opvolgend verkrijger de voorwaarden voor het behoud van de tariefverlaging naleeft. Door deze flexibiliteit tracht men te voorkomen dat door wanbeheer van de erfopvolger, die verplicht zou worden de onderneming voort te zetten, de

<sup>27</sup> Art 60bis, paragraaf 5, 4<sup>e</sup> lid, 2<sup>e</sup> zin: "Indien en in de mate dat deze loonlasten (...)"

<sup>28</sup> Art. 60bis, paragraaf 8 W. Succ.

<sup>29</sup> Art. 60bis, paragraaf 10, W. Succ.

<sup>30</sup> Op de niet-verwantschapseis bestaat evenwel één uitzondering. Indien de verkrijger van aandelen of vorderingen in een kwalificerende vennootschap die minder dan € 500.000 per jaar aan loonkosten betaalt aan werknemers binnen de Europese Unie binnen vijf jaren na het overlijden van de erflater op zijn beurt komt te overlijden, kan het lage tarief slechts worden behouden indien het betreffende ondernemingsvermogen vererft naar zijn erfopvolgers in de rechte lijn of zijn echtgenote. Art. 60bis, paragraaf 5, 2<sup>e</sup> lid, W. Succ. Vgl. J. Decuyper en J. Ruysseveldt, t.a.p., p. 874.

<sup>31</sup> J. Decuyper en J. Ruysseveldt, t.a.p., p. 904.

onderneming over de kop zou gaan en vooral dat de werkgelegenheid daardoor teloor zou gaan.<sup>32</sup>

Ten derde mogen op grond van art. 60*bis*, paragraaf 7 W. Succ, geen uitkeringen van kapitaal of uitkeringen van vorderingen worden gedaan gedurende de voortzettingsperiode. Bij eenmanszaken mag het belegd vermogen in die periode niet dalen.

Ten slotte zal de onderneming of vennootschap ook in de vijf jaren na het overlijden de jaarrekening moeten opstellen conform het bepaalde in het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976,<sup>33</sup> dan wel, indien de maatschappelijke zetel buiten het Vlaamse Gewest ligt, conform de regelgeving van de plaats waar die zetel is gelegen.

### 3. DUITSLAND<sup>34</sup>

#### 3.1 Algemeen

Op 7 november 2006 oordeelde het Duitse Constitutionele Hof (*Bundesverfassungsgericht*) de destijds geldende Duitse successiewetgeving, de zogenoemde *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz* (hierna: ErbStG), ongrondwettelijk.<sup>35</sup> De reden hiervoor was met name gelegen in het feit dat de Duitse successiewetgeving voor verschillende vermogensbestanddelen verschillende waarderingsmethoden voorschreef. Volgens het Hof resulteerde dit in een ongeoorloofde discriminatoire behandeling van verschillende vermogensbestanddelen. Deze uitspraak, die in de volgende paragraaf in meer detail zal worden besproken, heeft geleid tot een volledige herziening van de Duitse successiewetgeving met ingang van 1 januari jongstleden. De belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de oude regeling betreffen de waarderingsregels en vrijstellingen voor ondernemingsvermogen, aandelen, bos- en landbouwgronden alsmede bepaalde onroerende zaken. Daarnaast zijn ook de tarieven en vrijstellingen voor het Duitse schenkings- en successierecht ingrijpend veranderd. In deze paragraaf beperken wij ons tot de wijzigingen die van belang zijn voor de Duitse bedrijfsopvolgingsregeling.<sup>36</sup>

#### 3.2 De uitspraak van november 2006

De casus die in de procedure voor het Duitse Constitutionele Hof centraal stond, kan op hoofdlijnen als volgt worden samengevat. In 1994 heeft de erflater een onroerende zaak aangekocht. Vervolgens heeft hij de volledige koopprijs direct voldaan. Voordat registratie in de daarvoor bestemde registers heeft plaatsgevonden, komt de erflater te overlijden. Belanghebbende is enig erfgenaam van de nalatenschap. Tussen belanghebbende en de Duitse autoriteiten ontstaat vervolgens een verschil van mening. De autoriteiten stellen zich op het standpunt dat belanghebbende niet de onroerende zaak zelf krachtens erfrecht heeft verkregen, maar dat hem (slechts) een recht tot overdracht van de onroerende zaak toekomt in zijn hoedanigheid van enig erfgenaam van de nalatenschap. Als gevolg hiervan zou Duits successierecht verschuldigd zijn over de waarde van dit recht, die gelijk is aan de recent door de erflater betaalde koopprijs van de onroerende zaak. Zou de registratie in de registers echter voorafgaande aan het overlijden hebben plaatsgevonden, dan zou de heffing zijn gebaseerd op de waarde van de onroerende zaak bepaald volgens de bijzondere Duitse waarderingsregels voor het successierecht. Alsdan zou de in aanmerking te nemen waarde circa 40% lager zijn geweest dan nu het geval was. Belanghebbende komt op tegen deze gang van zaken en wordt in eerste instantie door het *Finanzgericht* in het gelijk gesteld.

<sup>32</sup> J. Decuyper en J. Ruyssveldt, t.a.p., p. 909.

<sup>33</sup> Art. 60*bis*, paragraaf 8 W. Succ.

<sup>34</sup> Wij danken onze collega K. Kaßmann werkzaam bij Mazars Hemmelrath GmbH te Bielefeld (Duitsland) voor haar waardevolle opmerkingen en suggesties.

<sup>35</sup> Bundesverfassungsgericht (hierna: BVerfG), 7 november 2006, 1 BvL 10/2.

<sup>36</sup> Voor een bespreking op hoofdlijnen van alle wijzigingen verwijzen wij naar W. Kessler en R. Eicke, *Featured Perspectives*, Tax Notes International, 19 januari 2009, p. 233-235.

Tegen deze uitspraak gaat de Duitse Belastingdienst in beroep bij het *Bundesfinanzhof* (hierna: BFH) die de zaak verwijst naar het Duitse Constitutionele Hof. Daar ligt de vraag voor of de bijzondere waarderingsregels, die onder meer bestaan voor onroerende zaken, in strijd zijn met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. Het Hof beantwoordt deze vraag bevestigend. De bijzondere waarderingsregels, zo oordeelt het Hof, zijn strijdig met artikel 3, eerste lid van de *Grundgesetz*. Vermogensbestanddelen dienen te allen tijde naar hun waarde in het economisch verkeer te worden gewaardeerd. Desgewenst kan in tweede instantie een faciliteit worden verleend voor vermogensbestanddelen die dienstbaar zijn aan het algemeen belang. In de uitspraak stelt het Hof de wetgever een ultimatum voor het aanpassen van de ongrondwettelijk geoordeelde successiewetgeving. De Duitse wetgever had tot en met 31 december 2008 gekregen om de wetgeving in overeenstemming te brengen met de grondwettelijke uitgangspunten. Zoals hierna zal blijken, heeft de wetgever aan deze termijn voldaan, zij het met enig kunst en vliegwerk.

In dit kader kan worden gewezen op een parallelle ontwikkeling in Oostenrijk alwaar na een vergelijkbare uitspraak<sup>37</sup> werd besloten het successie- en schenkingsrecht met ingang van 1 augustus 2008 volledig af te schaffen.<sup>38</sup> Anders dan in Oostenrijk het geval was, is in Duitsland afschaffing van het successie- en schenkingsrecht minder serieus ter sprake gekomen. De belangrijkste reden hiervoor is dat de successiewetgeving als een belangrijk middel wordt gezien de herverdeling van welvaart onder de bevolking te bewerkstelligen.<sup>39</sup> Daarnaast zou het verlies van de jaarlijkse opbrengst van het successie- en schenkingsrecht, die wordt geraamd op circa 4 tot 5 miljard euro,<sup>40</sup> niet kunnen worden gemist. Na uitgebreid politiek en publiek overleg dat leidde tot de nodige wijzigingen ten opzichte van de eerdere voorstellen,<sup>41</sup> werd uiteindelijk op 5 december 2008 de *Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts* aangenomen. Daarmee is het door het Hof gestelde ultimatum op de valreep gehaald. De wetswijziging trad met ingang van januari 2009 in werking. Echter, van enige terugwerkende kracht kan sprake zijn. Op verzoek van belastingplichtigen kan de gewijzigde wet namelijk worden toegepast voor alle situaties die zich vanaf 1 januari 2007 hebben voorgedaan.<sup>42</sup> Naast de introductie van nieuwe waarderingsregels voor ondernemingsvermogen, bos- en landbouwgronden, aandelen en bepaalde onroerende zaken, werd van de gelegenheid tevens gebruik gemaakt om de bedrijfsopvolgingsregeling te wijzigen. Laatstgenoemde regeling zal hieronder nader worden besproken.

### 3.3 De Duitse regeling

#### 3.3.1 Doelstelling

De doelstelling van de Duitse bedrijfsopvolgingsregeling kan als volgt worden samengevat. De regeling dient ervoor te zorgen dat ondernemers hun aandeel bijdragen aan de belastingopbrengsten van de Duitse Staat, zonder dat dit de liquiditeitspositie van de onderneming respectievelijk de bedrijfsopvolger te veel onder druk zou zetten, dan wel het faillissement van één van hen of van beiden zou betekenen.<sup>43</sup> Getracht wordt deze doelstelling te realiseren door het verlenen van een voorwaardelijke vrijstelling die in beginsel 85% bedraagt (*Regelverschonung*). Op verzoek van de belastingplichtige kan deze

---

<sup>37</sup> Verfassungsgerichtshof, 7 maart 2007, G54/06.

<sup>38</sup> Voor een bespreking op hoofdlijnen van de ontwikkelingen in Oostenrijk verwijzen wij naar P. Knörzer, A. Perdelwitz en N. Schneider, *Inheritance Tax – Quo Vadis?*, European Taxation juni 2008, 291-298.

<sup>39</sup> W. Kessler en R. Eicke, t.a.p..

<sup>40</sup> Tax Notes International, 17 november 2008, p 539-540.

<sup>41</sup> Zie bijvoorbeeld W. Burgerhart, Enkele ontwikkelingen in de 'erfbelasting' van onze burens, Kwartaalbericht Estate Planning (KWEP) 2008/2, p. 10-15.

<sup>42</sup> Toepassing van de nieuw vastgestelde (hogere) persoonlijke vrijstellingen is echter niet mogelijk.

<sup>43</sup> W. Kessler en R. Eicke, t.a.p..

vrijstelling onder voorwaarden zelfs oplopen tot 100% (*Verschonungsoption*).<sup>44</sup> Indien de vrijstelling 85% is, moet over de resterende 15% direct afgerekend worden, behoudens de algemene vrijstelling van EUR 150.000 (het zogenoemde *Abzugsbetrag*).<sup>45</sup> De achterliggende gedachte hierbij is dat deze 15% wordt beschouwd als niet-ondernemingsvermogen waarover de voortzetter dus direct zou moeten kunnen afrekenen, zonder dat dit de onderneming in gevaar brengt.

### 3.3.2 Kwalificerend ondernemingsvermogen

De 85% respectievelijk 100%-vrijstelling kan van toepassing zijn op kwalificerend ondernemingsvermogen dat in drie categorieën uiteenvalt.<sup>46</sup> Allereerst kan de faciliteit van toepassing zijn op zogenoemd *land- und forstwirtschaftliches Vermögen* als bedoeld in §159 en §168 van het Bewertungsgesetz.<sup>47</sup> Dit vermogen kan gelegen zijn in Duitsland, een lidstaat van de Europese Unie of een Staat behorend tot de Europees Economische Ruimte (EER). De tweede categorie betreft *inländisches Betriebsvermögen* als bedoeld in §95 tot en met §97 van het Bewertungsgesetz. Het gaat hierbij om in Duitsland gelegen ondernemingsvermogen. Hiertoe moeten onder meer de eenmanszaak, een aandeel in een personenvennootschap of aandelen in een vennootschap gerekend worden. Onder omstandigheden zal ook ondernemingsvermogen gelegen in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat deel uitmakend van de Europees Economische Ruimte kunnen kwalificeren. De derde categorie betreft *Anteile an Kapitalgesellschaften*. Met andere woorden, aandelen in kapitaalvennootschappen voor zover deze vennootschappen althans gevestigd zijn in Duitsland, een lidstaat van de Europese Unie of een staat deel uitmakend van de Europees Economische Ruimte. De erflater of schenker moet in dat geval onmiddellijk een belang van ten minste 25% in die vennootschap hebben gehouden (Mindestbeteiligung).<sup>48</sup>

Teneinde toegang te krijgen tot de vrijstelling is voorts van belang de ratio *Verwaltungsvermögen* versus overig ondernemingsvermogen.<sup>49</sup> Verwaltungsvermögen kan omschreven worden als niet-productief of beleggingsvermogen. Als beleggingsvermogen wordt onder meer beschouwd: deelnemingen van minder dan 25% in het kapitaal van een vennootschap, aan derden verhuurde of verpachte grond, waardepapieren, verzamelingen van kunst en wetenschap en dergelijke.<sup>50</sup> Indien meer dan 50% van het totale ondernemingsvermogen bestaat uit beleggingen in de hiervoor bedoelde zin, kan in het geheel geen gebruik worden gemaakt van de Duitse bedrijfsopvolgingsregelingen. Als gevolg hiervan zal schenkings- of successierecht over de gehele waarde van de onderneming verschuldigd zijn. Bedraagt het percentage minder dan 50%, maar meer dan 10%, dan kan gebruik worden gemaakt van de 85%-vrijstelling. Indien het totale ondernemingsvermogen voor niet meer dan 10% uit beleggingsvermogen bestaat, kan in beginsel van zowel de 85%-vrijstelling als – op verzoek – van de 100%-vrijstelling gebruik worden gemaakt.<sup>51</sup>

### 3.3.3 Voorwaarden voor het behoud van de vrijstelling

Gelijk het geval is in België, wordt ook in Duitsland een voortzettingseis gesteld. Deze bedraagt zeven<sup>52</sup> respectievelijk tien<sup>53</sup> jaren waarin de “core business” van de onderneming moet worden gecontinueerd. Bij het niet langer voldoen aan dit vereiste wordt het

---

<sup>44</sup> § 13a ErbStG.

<sup>45</sup> § 13a Abs. 2 ErbStG.

<sup>46</sup> § 13b Abs. 1 (1, 2, 3) ErbStG.

<sup>47</sup> Vrij vertaald: land- en bosbouwgronden.

<sup>48</sup> § 13b Abs. 1 (3) ErbStG.

<sup>49</sup> § 13b Abs. 2 ErbStG.

<sup>50</sup> § 13b Abs. 2 (1, 2, 3, 4, 5) ErbStG.

<sup>51</sup> § 13a Abs. 2 und 5 ErbStG.

<sup>52</sup> In geval van de 85% *Regelverschonung*.

<sup>53</sup> In geval van de 100% *Verschonungsoption*.

successierecht in beginsel alsnog verschuldigd. Indien tussentijds een gedeelte van de onderneming wordt verkocht, en daarmee de ondernemingsactiviteiten dus gedeeltelijk worden gestaakt, zal de vrijstelling pro rata worden teruggenomen.<sup>54</sup> Hierop bestaat evenwel een belangrijke uitzondering. Wanneer de verkoopopbrengst van het betreffende onderdeel dat van de hand is gedaan, binnen zes maanden op een vergelijkbare wijze wordt geherinvesteerd in de onderneming, blijft de vrijstelling ongewijzigd. Aldus wordt de bedrijfsopvolger een grote mate van flexibiliteit geboden.

Daarnaast zal ook de werkgelegenheid gewaarborgd moeten worden. Bij een voortzettingstermijn van zeven jaren dient, na verloop van deze zeven jaren (*Lohnsummenfrist*), ten minste een bedrag aan salarissen te zijn uitbetaald gelijk aan 650%<sup>55</sup> van de salarissen die in het overlijdensjaar werden betaald (de zogenoemde *Mindestlohnsumme*).<sup>56</sup> Deze eis wordt overigens alleen gesteld aan ondernemingen die meer dan tien werknemers in dienst hebben en/of daadwerkelijk salarisbetalingen verrichten met een positieve waarde. Wanneer de voortzettingstermijn tien jaren bedraagt, dan kan de vrijstelling slechts behouden blijven als in die tien jaren na het overlijden een bedrag van ten minste 1000% van de oorspronkelijke loonlasten zijn uitbetaald.<sup>57</sup> Ook hier geldt dat ondernemingen die minder dan tien werknemers in dienst hebben, niet aan dit vereiste hoeven te voldoen. Genoemde bedragen worden – anders dan in België het geval is – niet geïndexeerd. Wanneer niet aan deze voortgezetloonregeling wordt voldaan, leidt dat tot een pro rata vermindering van de vrijstelling.<sup>58</sup>

### 3.3.4 Veel onduidelijkheden

Zoals eerder aangegeven, is het de Duitse wetgever gelukt om binnen de gestelde termijn een volledige herziening van de successiewetgeving te presenteren. Ondanks het feit dat het onderdeel betreffende de wijziging van de bedrijfsopvolgingsregeling door de praktijk goed werd ontvangen – zo werd in de literatuur onder meer aangegeven dat er meer zekerheid ontstaat voor verkrijgers van ondernemingsvermogen<sup>59</sup> – werd kort na de invoering van de nieuwe bedrijfsopvolgingsregeling duidelijk dat de haastige wetgeving veel nieuwe vraagstukken oproept. In dit kader kunnen als enkele voorbeelden worden genoemd:<sup>60</sup> wat zijn de exacte voorwaarden die worden gehanteerd voor het bepalen van het onmiddellijke 25%-belang dat een erflater of schenker moet bezitten, wil sprake kunnen zijn van kwalificerend ondernemingsvermogen? Worden contanten beschouwd als *Verwaltungsvermögen*, nu dit niet met zoveel woorden is genoemd in de niet limitatieve maar wel uitgebreide wettelijke omschrijving van dit begrip? En op welk niveau dient het *Verwaltungsvermögen* te worden berekend: op het niveau van de holdingvennootschap of (ook) op het niveau van haar deelneming(en)? Is de voortgezetloonregeling van toepassing indien de overgedragen holdingvennootschap minder dan tien werknemers in dienst heeft, maar haar deelneming(en) wel meer dan tien werknemers in dienst heeft respectievelijk hebben? Het voorgaande mag duidelijk maken dat snelheid niet altijd de gewenste rechtszekerheid ten goede komt.

In eerste instantie hebben de fiscale autoriteiten aangekondigd in april 2009 meer duidelijkheid te zullen geven inzake de hierboven genoemde en overige vraagpunten. Echter, bij het afronden van dit artikel eind mei, blijkt het hier nog steeds niet van gekomen te zijn. Tot het moment dat meer duidelijkheid is gegeven op deze punten, weigert de

<sup>54</sup> Onder de “oude” wetgeving zou de faciliteit in het geheel zijn teruggenomen (en niet slechts pro rata) in het geval dat een deel van de onderneming werd verkocht.

<sup>55</sup> Gemiddeld ten minste 93% per jaar.

<sup>56</sup> § 13a Abs. 1 ErbStG.

<sup>57</sup> § 13a Abs. 8 (1) ErbStG.

<sup>58</sup> § 13a Abs. 1 ErbStG.

<sup>59</sup> W. Kessler en R. Eicke, t.a.p..

<sup>60</sup> Wij danken Pöllath + Partners Rechtsanwälte - Steuerberater te Berlijn en München voor hun waardevolle inbreng.



*Finanzverwaltung* de heffing terzake verkrijgingen van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of schenking definitief af te doen. Dat hierdoor een zeer onwenselijke onzekere situatie ontstaat, behoeft geen nadere toelichting. Verwacht wordt dat, wanneer genoemde vragen in het voordeel van de belastingplichtigen worden beantwoord, een ware “hausse” aan ondernemingsoverdrachten zal plaatsvinden. Naar alle verwachting zal de volledige vrijstelling voor het schenkings- en successierecht namelijk na de verkiezingen in september 2009 snel de das om worden gedaan.

## **4. NEDERLAND**

### **4.1 Doelstelling**

Kern van de Nederlandse bedrijfsopvolgingsregeling is dat het successie- en schenkingsrecht geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsoverdrachten. Dit is in het belang van de onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid in ons land.<sup>61</sup> Ondanks het feit dat thans beschikbare onderzoeken niet ondersteunen dat van de heffing van successie- en schenkingsrecht een acute dreiging uitgaat voor bedrijfsoverdrachten,<sup>62</sup> onderschrijven wij voornoemd uitgangspunt.

### **4.2 Ontbreken rechtsvergelijking**

Het voorstel luidt thans de voorwaardelijke vrijstelling te verhogen tot 90%. Een onderbouwing van deze verdere verhoging ontbreekt, hetgeen een willekeurige indruk wekt.<sup>63</sup> De Raad van State heeft reeds in een vroeg stadium op deze lacune gewezen.<sup>64</sup> De Raad acht het in het kader van het kunnen (blijven) rechtvaardigen van het verschil in belastingdruk tussen ondernemingsvermogen en andere vermogensbestanddelen van het grootste belang dat alsnog een nadere motivering wordt gegeven. Helaas heeft de staatssecretaris vooralsnog geen gevolg gegeven aan dit advies. In het nader rapport geeft hij wel aan met de verhoogde vrijstelling tegemoet te komen aan eerder gevoerde waarderingsdiscussies rond “zakelijke” goodwill die door het bedrijfsleven als zeer knellend worden ervaren. Hoewel deze motivering niet overtuigt, valt er vanuit een rechtsvergelijking met onze directe buurlanden, België en Duitsland, wel iets voor de benadering van de staatssecretaris te zeggen. Merkwaardig is dan ook dat de staatssecretaris dit argument geheel links laat liggen.<sup>65</sup>

In lijn met het voorgaande kan op zijn minst opvallend worden genoemd het feit dat de staatssecretaris ook op overige punten geen gebruik lijkt te hebben gemaakt van rechtsvergelijking voor de nadere invulling van de bedrijfsopvolgingsregeling. Zoals hiervoor is besproken, hebben zowel België als Duitsland betrekkelijk recent hun wetgeving op dit punt gewijzigd. De resultaten hiervan alsmede de totstandkomingsprocessen hadden ons inziens de nodige inspiratie kunnen geven voor de verdere fine-tuning van de Nederlandse regeling die eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger zou moeten worden. De praktijk zou bijvoorbeeld erg gebaat zijn bij een regeling voor het tussentijds gedeeltelijk staken van de onderneming. Een regeling zoals die in Duitsland wordt gehanteerd, waarbij gedeeltelijke staking van de onderneming niet leidt tot verlies van de faciliteit zolang binnen een periode van zes maanden een herinvestering plaatsvindt, komt ons zeer wenselijk voor. Ook het

---

<sup>61</sup> Reactie van de staatssecretaris in het Nader Rapport betreffende het voorstel van wet tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956), 20 april 2009, DB/2009/193 U.

<sup>62</sup> R.W. Fairlie en A. Robb, t.a.p.

<sup>63</sup> B.B.A. de Kroon, *Wetsvoorstel herziening SW 1956 naar de Tweede Kamer (Bedrijfsopvolgingsregeling)*, NTFR 2009/986.

<sup>64</sup> Advies Raad van State, no. W06.09.0081/III, 3 april 2009.

<sup>65</sup> J.C.L. Zuidervijk, *Family Business Estate Planning: een nieuw speelveld is aanstaande*, Kwartaalbericht Estate Planning (KWEP), 2009/2.

Belgische argument dat de aard van de onderneming mag veranderen spreekt ons aan. Hetzelfde geldt voor de regeling dat de verkrijger van het ondernemingsvermogen niet persoonlijk de onderneming hoeft voort te zetten, zolang de onderneming zelf en de daarmee gepaard gaande werkgelegenheid maar behouden blijven. Volledigheidshalve benadrukken wij deze opsomming geenszins limitatief te hebben bedoeld.

Daarnaast kan bovendien lering worden getrokken uit de processen voorafgaande aan de totstandkoming van de buitenlandse regelingen. Besproken is dat de Duitse successiewetgeving noodgedwongen op zeer korte termijn volledig is herzien. Duidelijk mag zijn dat dit de werkbaarheid van met name de bedrijfsopvolgingsregeling niet ten goede is gekomen. De huidige onduidelijkheid die bestaat ten aanzien van een aantal essentiële vragen, heeft ertoe geleid dat de *Finanzverwaltung* op dit moment weigert de heffing terzake verkrijgingen van ondernemingsvermogen krachtens erfrecht of schenking definitief af te doen, met alle (economische) gevolgen van dien. Gewaakt moet worden voor een vergelijkbare situatie in Nederland.

## **5. Concluderend**

In deze bijdrage hebben wij de Belgische en Duitse bedrijfsopvolgingsregelingen op hoofdlijnen besproken. Wij betreuren het feit dat voor de totstandkoming van het voorstel van wet tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten en met name voor het onderdeel betreffende de bedrijfsopvolgingsregeling, voor zover wij dat kunnen beoordelen, geen gebruik is gemaakt van rechtsvergelijkend onderzoek. Wellicht kan deze bijdrage hiertoe alsnog aanzetten. Immers, er is nog tijd. Nu de Nederlandse wetgever niet met een "Duits" ultimatum is geconfronteerd, ontbreekt de noodzaak om voor een bepaalde datum een nieuwe definitieve regeling te presenteren. De komende tijd kan dan ook worden gebruikt voor nader onderzoek en vooral een open discussie met wetenschap en praktijk.

## **§ 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften**

(1) Der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag). Voraussetzung ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (Absatz 4) des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 650 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als zehn Beschäftigte hat. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

(2) Der nicht unter § 13b Abs. 4 fallende Teil des Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 bleibt vorbehaltlich des Satzes 3 außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, wenn der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden.

(3) Ein Erwerber kann den Verschonungsabschlag (Absatz 1) und den Abzugsbetrag (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 auf einen Miterben überträgt.

(4) Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden; außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Zu den Löhnen und Gehältern gehören auch alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden. Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle vom Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen. Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft

und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, oder Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt, sind die Lohnsummen dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung besteht.

(5) Der Verschonungsabschlag (Absatz 1) und der Abzugsbetrag (Absatz 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von sieben Jahren (Behaltensfrist)

1.

einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder ein Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;

2.

das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert. Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;

3.

als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes oder persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Siebenjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der

Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;

4.

Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nr. 1 Satz 2 gilt entsprechend;

5.

im Fall des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

Der Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist ergibt. In den Fällen des Satzes 1 Nr. 1, 2 und 4 ist von einer Nachversteuerung abzugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 begünstigten Vermögensart verbleibt. Hiervon ist auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 gehört.

(6) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Lohnsummengrenze im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 5 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nach dem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von dem Unterschreiten der Lohnsummengrenze (Absatz 1 Satz 2) oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelungen (Absatz 5) Kenntnis erlangt. Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

(7) Soweit nicht inländisches Vermögen zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b gehört, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer und während der gesamten in den Absätzen 2 und 5 genannten Zeiträume bestehen.

(8) Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 7 in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt wird:

1.

In Absatz 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von sieben Jahren eine Lohnsummenfrist von zehn Jahren und an die Stelle der maßgebenden Lohnsumme von 650 Prozent eine maßgebende Lohnsumme von 1 000 Prozent;

2.

in Absatz 5 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von sieben Jahren eine Behaltensfrist von zehn Jahren;

3. in § 13b Abs. 2 Satz 1 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen von 50 Prozent ein Prozentsatz von 10 Prozent;
  4. in § 13b Abs. 4 tritt an die Stelle des Prozentsatzes für die Begünstigung von 85 Prozent ein Prozentsatz von 100 Prozent.
- (9) Die Absätze 1 bis 8 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.

## **§ 13b Begünstigtes Vermögen**

(1) Zum begünstigten Vermögen gehören vorbehaltlich Absatz 2

1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückländereien (§ 168 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes) und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;
2. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;
3. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung). Ob der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

(2) Ausgenommen bleibt Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen gehören

1.

Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn

a)

der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;

b)

die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 des Einkommensteuergesetzes führt und

aa)

der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder

bb)

die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahre befristet ist; hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres.

Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach Absatz 1 und Satz 1 nicht erfüllt haben und für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter Buchstabe d fallen;

c)

sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;

d)

die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert;

e)

Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden;

2.

Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausüben;

3.

Beteiligungen an Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter Nummer 2 fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt;

4.

Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind;

5.

Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.

Kommt Satz 1 nicht zur Anwendung, gehört solches Verwaltungsvermögen im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 bis 5 nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des Absatzes 1, welches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs



bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist als Vergleichsmaßstab der Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes) anzuwenden.

(3) Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.

(4) Begünstigt sind 85 Prozent des in Absatz 1 genannten Vermögens.